

Tax CMS für Kommunen und am Beispiel der Gemeinde Scharbeutz

Ausgangssituation:

Mit der Veröffentlichung des Anwendungserlasses zu § 153 AO am 23.05.2016 hat das BMF den endgültigen Anstoß zur Etablierung sogenannter Tax Compliance Management Systeme („Tax CMS“) gegeben.

In diesem Anwendungserlass nimmt das BMF eine Abgrenzung der rein steuerlichen Korrektur nach § 153 AO zur Selbstanzeige nach § 371 AO vor. Danach kann bei Korrekturanzeigen ein vorhandenes Tax CMS ein Indiz gegen bedingten Vorsatz sein und damit zugunsten des Steuerpflichtigen wirken, indem die Anzeige als Korrektur gemäß § 153 AO und nicht als Selbstanzeige nach § 371 AO gewertet wird. Die Existenz eines Tax CMS spricht gegen steuerliche Sorgfaltspflichtverletzungen und muss vom Betriebsprüfer bei der Würdigung entsprechender Sachverhalte zwingend ins Kalkül gezogen werden. Die Dokumentation eines Tax CMS selbst stellt dabei keine steuerrechtliche Verpflichtung dar, gleichwohl ist diese aus Nachweisgründen absolut zu empfehlen.

Auch der BGH hat diese Thematik inzwischen aufgegriffen (Urteil des 1. Senats des BGH vom 09.05.2017 – 1 StR 265/16). Nach dem Urteilsspruch ist stets mitentscheidend, ob das Unternehmen ein effizientes CMS installiert hat, welches auf die Vermeidung von Rechtsverstößen ausgelegt ist, oder ob es in der Folge eines Verfahrens entsprechende Compliance-Regelungen optimiert und die betriebsinternen Abläufe so gestaltet hat, dass vergleichbare Normverletzungen – zukünftig jedenfalls – deutlich erschwert werden.

Dies verdeutlicht, dass auch die Gerichte gewillt sind, einem effizienten CMS eine nicht unerhebliche Bedeutung für die Rechtsfolgen von Verstößen beizumessen.

Der Begriff Tax Compliance bezeichnet in diesem Zusammenhang die Implementierung und Pflege eines Systems zur Sicherstellung der Befolgung steuerlicher Gesetze und Vorgaben der Finanzverwaltung. Erforderlich sind hierfür also für Unternehmen entsprechende Organisationsstrukturen (Aufbau- und Ablauforganisation), durch deren Einführung die Einhaltung der zu beachtenden Steuergesetze unter Einbeziehung der steuergestalterischen Möglichkeiten bei gleichzeitiger Vermeidung von Risiken für das Unternehmen sicherstellt wird.

Manchmal wird dies auch internes Kontrollsystem für Steuern („Steuer-IKS“) genannt, durch welches die steuerverantwortlichen Personen im Unternehmen den Steuerpflichten des Unternehmens durch geeignete und wirksame Kontrollmaßnahmen nachkommen. Durch entsprechende Dokumentation kann die steuerverantwortliche Person dann den Nachweis erbringen, Maßnahmen ergriffen zu haben, welche die Einhaltung der steuerlichen Pflichten sicherstellen sollen.

Wir befinden uns nämlich inzwischen in einem veränderten Steuerumfeld, in dem die Finanzämter aggressiver handeln als früher und bei einem Anfangsverdacht - welcher, gerade im Hinblick auf § 2b UstG und dort noch vorhandener Unklarheiten in der rechtlich korrekten Interpretation, leicht entstehen kann- sehr schnell an die

Bußgeld- und Strafsachenstelle (BuStra) abgeben. Diese ist als Staatsanwaltschaft der Finanzverwaltung für alle verfahrensleitenden Entscheidungen zuständig und muss bei Verdacht einer Steuerstraftat das Steuerstrafverfahren einleiten (§ 397 AO, §§ 152 Abs. 2, 160 Abs. 1StO).

Die Implementierung eines TCMS in den Kommunen ist also eine unabdingbare Voraussetzung für ein wirksames Risikomanagement.

Dieses beginnt beim Wissensmanagement für die mit steuerlichen Aufgabenstellungen betrauten Mitarbeiter, beinhaltet Entscheidungs- sowie Dokumentationshilfen und mündet in eine risikoorientierte, systemgestützte Kontrolle (IKS-Ebene) durch erfahrene Führungskräfte („Vier-Augen-Prinzip“).

Mit einem Tax CMS soll insbesondere folgende **Risiken** begegnet werden:

- Finanzielle Risiken (z. B. Steuernachzahlungen, Hinterziehungszinsen, Verspätungszuschläge)
- Strafrechtliche Risiken und persönliche Haftung für Mitarbeiter (Mitwirkung an Steuerhinterziehung)
- Reputationsrisiken
- Geldbußen (§§ 30, 130 OWiG)

Gesetzlich vorgeschrieben ist die Implementierung eines solchen Systems nicht, sodass für die konkrete Umsetzung in der Praxis keine Vorschriften einzuhalten sind. Auch wurde die Formulierung im BMF-Schreiben vom 23.05.2016 sehr offen gehalten und möglicherweise auch bewusst nicht mit Inhalten gefüllt, um spezifische Besonderheiten und Erfahrungen einbringen zu können.

Auch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) gibt mit seinem „Praxishinweis 1/2016 zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“ eine Interpretationshilfe und Richtschnur zur Ausgestaltung von Tax Compliance Management Systemen. Ein Tax CMS ist auf Grundlage des IDW-Praxishinweises angemessen, wenn es geeignet ist, mit hinreichender Sicherheit sowohl Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen, als auch solche Regelverstöße zu verhindern. Zu einem angemessenen CMS zählt auch, dass bereits eingetretene Regelverstöße zeitnah an die zuständige Stelle im Unternehmen zu berichten sind, damit die notwendigen Konsequenzen für eine Verbesserung des CMS getroffen werden können. Dabei attestiert der IDW-Praxishinweis dem Tax CMS eine entsprechende Wirksamkeit, wenn die Grundsätze und Maßnahmen in den laufenden Geschäftsprozessen von den (steuer-) verantwortlichen Personen zur Kenntnis genommen und beachtet werden.

Die „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem vom 09.07.2018“ geben eine weitere Hilfestellung für die Praxis. Hieraus entnommen sind die folgenden Hinweise:

„Um konkret identifizierte und quantifizierte Risiken zu beherrschen, werden im Unternehmen geeignete Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen implementiert. Diese können manueller oder automatisierter Natur sein, sie können präventiv oder detektivisch vorgenommen werden.

- Präventive Maßnahmen verhindern den Fehler bereits im Vorfeld und sind meist prozessintegriert. Dabei kann es sich z. B. um die Erstellung von Richtlinien, Bereitstellung von Checklisten, Schulungen, Berechtigungskonzepte, Vertretungs- oder Unterschriftenregelungen handeln.
- Detektive Maßnahmen decken entstandene Fehler auf, bevor oder auch nachdem sie sich in der Buchhaltung auswirken können. Diese können auf Prozess- oder Unternehmensebene implementiert werden. Beispiele wären Kontrollen wie das Vier-Augen-Prinzip, das Verproben von Daten oder automatisierte Plausibilitätskontrollen.

Die jeweilige Maßnahme liegt in der Verantwortung einer eindeutig definierten Person. Diese ist entsprechend einzuweisen, zu schulen und fortzubilden.

Es ist darauf zu achten, dass die Maßnahmen effizient sind. Kontroll- und Steuerungsmaßnahmen können ihre Wirksamkeit nur dann entfalten, wenn sie kontinuierlich und sorgfältig auf allen Ebenen durchgeführt sowie systematisch ausgewertet und auf ihre Wirksamkeit hin überprüft werden.

Durch diese Überprüfung ist gewährleistet, dass ein kontinuierlicher Verbesserungsprozess eingeleitet wird, durch welchen identifizierte Mängel abgestellt werden und zugleich die Entstehung neuer Mängel vermieden wird. Die Maßnahmen beziehen sich auf alle Ebenen und alle Aufgabenbereiche des Unternehmens.

Bestandsaufnahme:

- Welche Prozesse sind im Bereich der Steuern in der Kommune etabliert?
- Sind die Prozesse und/oder die Verantwortlichkeiten bereits dokumentiert?
- Existiert eine Verfahrensdokumentation, auf die zurückgegriffen werden kann (z. B. nach den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD))?
- Wer ist für welche einzelnen Schritte verantwortlich?
- Welche Konsequenzen wurden aus bereits aufgetretenen Fehlern gezogen?
- Welche Aufgaben können delegiert werden?

Risikoanalyse und -bewertung:

- Welche Risiken aus dem Steuerbereich sind für die Kommune zu erkennen?

- Welche Fehler haben in der Vergangenheit zu spürbaren Steuernachzahlungen oder anderen Auffälligkeiten im Besteuerungsverfahren geführt?
- Welche Bereiche sind besonders fehleranfällig?
- Welche Risiken sind von besonderer finanzieller Reichweite?
- Gegen welche Risiken müssen vordringlich Maßnahmen ergriffen werden?

Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen:

- Welche Prozesse, Maßnahmen und Berichtswege sind von wem, wie, bis wann umzusetzen?
- Sind alle benötigten Ressourcen vorhanden bzw. wie werden diese beschafft?
- Wer ist für die Umsetzung verantwortlich?
- Wer informiert und schult die betroffenen Mitarbeiter?
- Wer stellt fest, ob die Prozesse, Maßnahmen und Berichtswege wie gefordert umgesetzt wurden und dauerhaft beachtet werden?
- Welche Rolle spielt ggf. der Steuerberater?
- Wenn der Steuerberater in die Prozesse eingebunden ist: Wie sehen die Schnittstellen zu ihm aus und wie sind sie dokumentiert?

Was bedeutet das für uns (am Beispiel der Gemeinde Scharbeutz)?

Anamnese und Risikomatrix:

In einem ersten Schritt führen wir die vorherrschenden steuerlichen Fallkonstellationen in einer Übersicht zusammen (Bestandsanamnese). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass bereits verschiedene Maßnahmen in der Gemeinde etabliert sind, welche dazu beitragen, die steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Entscheidend für sämtliche Folgeprozesse ist, dass bei der Anamnese möglichst alle Fallkonstellationen mit steuerlicher Relevanz einbezogen werden. Dies betrifft insbesondere auch Geschäftsbeziehungen mit Dritten. Dazu sind jene Bereiche zu identifizieren und zwingend mit einzubeziehen, welche eine Schnittstellenfunktion zur Steuerabteilung besitzen bzw. steuerfremd sind, jedoch in Zukunft steuerliche Entscheidungen auslösen werden (z. B. § 2b UStG ab 01.01.2023). Diese Bestandsaufnahme kann zugleich Aufschluss darüber geben, ob innerhalb der Abteilungen der Kommune ein hinreichendes Bewusstsein für steuerliche Anforderungen und Risiken besteht.

Nach erfolgter Bestandsaufnahme erfolgt eine Einteilung in risikobehaftete bzw. weniger risikobehaftete Fallkonstellationen innerhalb einer Risikomatrix. Die jeweilige Einschätzung sollte sich dabei grundsätzlich an der Relevanz für das Tax CMS orientieren. Folgende Risiken sind dabei zu beachten:

- Verletzung steuerlicher Erklärungspflichten (im In- und Ausland)
- Unentdeckte BgA
- Diverse Risiken in der Umsatzsteuer (z.B. innergemeinschaftlicher Erwerb, Wechsel der Steuerschuldnerschaft, Vorsteuerabzug, etc.)
- Verspätete Abgabe von Steuererklärung/Voranmeldungen – Fristeneinhaltung
- Richtige Einordnung von Geschäften in Bezug auf Steuersatz, Steuerart oder allgemeine Steuerpflicht

- Interne Organisationsmängel, z. B. Informationsdefizite, (Fach-) Personal-mangel, mangelhafte Kontrolle, Desinteresse
- Einhaltung von Aufbewahrungspflichten
- Aufsichtspflichtverletzung/Organisationsverschulden
- „kommunalpolitische Entscheidungen“ trotz kommunizierter steuerlicher Bedenken/Nachteile

Die erhobenen Risiken sind dann hinsichtlich Eintrittswahrscheinlichkeit und Schadenspotenzial zu bewerten und zu dokumentieren. Diese Risikomatrix ist zugleich Bestandteil einer entsprechenden Verfahrensdokumentation (Tax Manual/Steuerhandbuch). Dieses Steuerhandbuch wird als Nachschlagewerk im Intranet hinterlegt werden.

Zur Ausgestaltung unseres kommunalen Tax CMS könnten wir dann

- Qualifiziertes Personal einsetzen
- Durch eine DA „passive Steuern“ Zuschreibung & Konkretisierung der Aufgaben, neue Prozessbeschreibungen & Schnittstellen, Abläufe etc. festlegen
- Dauerhafte Ansprechpartner inkl. Vertreter in den betroffenen Abteilungen etablieren
- Schulungskonzepte entwickeln
- Insb. bei Ertragssteuer: Gegenzeichnung der BgA-KSt-Erklärungen vor Übermittlung an das FA durch den Fachbereich
- Insb. bei Umsatzsteuer: Einbindung/Vorlage vor Vertragsabschlüssen (§ 2b UStG, Setzen der korrekten Steuerschlüssel in der Buchungssystematik)
- Jährliche Berichtspflichten gegenüber Bürgermeister:in und Kämmerer einführen
- Verwaltungsweite fachliche Weisungsbefugnis der Steuerabteilung (Matrixprinzip) implementieren

Fazit:

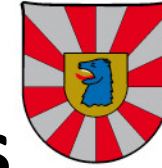
Tax Compliance ist kein neues Thema, es bedarf nur der Wahrnehmung und der Umsetzung.

Erfolgsfaktoren hierfür sind:

- die Haltung und Einstellung des/der Bürgermeister:in
- Überwachung und Berichtspflichten
- Einheitliches Verständnis, festgehalten in einem Steuerhandbuch bzw. Regelwerk
- Allgemeine Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten und verwaltungsweite Akzeptanz
- Kommunikation und Schnittstellenmanagement

Geeignete Instrumente sind teils vorhanden und teils neu zu organisieren. Das Tax CMS ist jedoch kein Freibrief, sondern dauerhafte Aufgabe des/der Bürgermeister:in.

Auslöser zur Implementierung eines Tax CMS



Gemeinde Scharbeutz

Anwendungserlass zu § 153 AO BMF-Schreiben vom 23.05.2016

„Hat der Steuerpflichtige ein betriebliches Kontrollsystem eingerichtet, das der Erfüllung der steuerlichen Pflichten dient, kann dies ggf. ein Indiz darstellen, das gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, jedoch befreit dies nicht von der Prüfung des jeweiligen Einzelfalls.“ Tz. 2.6



Ohne funktionierendes Tax CMS - Risiko aus strafrechtlicher Sicht auf bis zu 3 Ebenen

- Steuerhinterziehung § 370 AO/leichtfertige Steuerverkürzung § 378 AO **gegen kommunale Beschäftigte**
 - Verletzung der gehörigen Aufsichtspflicht § 130 OWiG **gegen leitende kommunale Beschäftigte**
 - Geldbuße nach § 30 OWiG **gegen die Kommune**

Bestandsaufnahme:



Gemeinde Scharbeutz

- Welche Prozesse sind im Bereich der Steuern in der Kommune etabliert?
- Sind die Prozesse und/oder die Verantwortlichen bereits dokumentiert?
- Existiert eine Verfahrensdokumentation, auf die zurückgegriffen werden kann (z.B. nach den Grundsätzen zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD))?
- Wer ist für welche einzelnen Schritte verantwortlich?
- Welche Konsequenzen wurden aus bereits aufgetretenen Fehlern gezogen?
- Welche Aufgaben können delegiert werden?

Risikoanalyse und -bewertung:



Gemeinde Scharbeutz

- Welche Risiken aus dem Steuerbereich sind für die Kommune zu erkennen?
- Welche Fehler haben in der Vergangenheit zu spürbaren Steuernachzahlungen oder anderen Auffälligkeiten im Besteuerungsverfahren geführt?
- Welche Bereiche sind besonders fehleranfällig?
- Welche Risiken sind von besonderer finanzieller Reichweite?
- Gegen welche Risiken müssen vordringliche Maßnahmen ergriffen werden?



Steuerungs- und Kontrollmaßnahmen:

- Welche Prozesse, Maßnahmen und Berichtswege sind von wem, wie, bis wann umzusetzen?
- Sind alle benötigten Ressourcen vorhanden bzw. wie werden diese beschafft?
- Wer ist für die Umsetzung verantwortlich?
- Wer informiert und schult die betroffenen Mitarbeiter?
- Wer stellt fest, ob die Prozesse, Maßnahmen und Berichtswege wie gefordert umgesetzt wurden und dauerhaft beachtet werden?
- Welche Rolle spielt ggf. der Steuerberater?
- Wenn der Steuerberater in die Prozesse eingebunden ist: Wie sehen die Schnittstellen zu ihm aus und wie sind sie dokumentiert?

Vorgehensweise Gemeinde



Gemeinde Scharbeutz

Scharbeutz:

- Sammlung und steuerliche Würdigung aller Verträge durch Sachbearbeiter (Steuern) und Steuerberater
- Erstellung eines Steuerhandbuchs anhand der Fallkonstellationen der bestehenden Verträge durch den SB Steuern
- regelmäßige Schulungen der Mitarbeiter (Sachbearbeiter) der einzelnen Abteilungen durch SB Steuern
- Prüfungsschema (Steuerhandbuch) auch für Neuverträge - Laufende Prüfung durch jeweilig betroffenen Sachbearbeiter
- Quartalsmäßiges Berichtswesen der Abteilungen an SB Steuern
- Einrichten der relevanten Haushaltsstellen mit den benötigten Steuerschlüsseln
- Prüfung der Ein- und Ausgangsrechnungen durch Buchhaltung und SB Steuern
- Erstellen der Steuererklärungen durch Buchhaltung und/oder SB Steuern



DA „passive Steuern“ für Gemeinde Scharbeutz – was haben wir drin?

- Geltungsbereich
- Skizzierung der Steuerpflichten und Verstöße hiergegen, Zielsetzung der DA, Hervorhebung der verwaltungsweiten Verantwortung
- Gesamtverantwortung des gesetzlichen Vertreters
- Aufbau, Zuständigkeiten und Aufgaben
- Fachliche Weisungsbefugnis der Beauftragten für gesamte Steuerfunktion
- Allgemeine Grundsätze der Zusammenarbeit
- Besondere Mitwirkungspflichten der betroffenen Abteilungen
- Steuerliche Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten
- Steuerrelevante Bereiche
- Kontrollen
- Einhaltungspflichtung

Kommune als Steuerschuldnerin

(angelehnt an Idee von S. Rainer, Stadt Gelsenkirchen)



Gemeinde Scharbeutz

- **Bürgermeister:in ist nach § 34 AO i. V. m. §§ 62 – 63 GO verantwortlich für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten**
- **Die persönliche Erfüllungspflicht des/der Bürgermeister:in wird jedoch aufgrund der notwendigen Delegation zur Auswahl-, Unterweisung-, Organisation- und Überwachungspflicht**
- **Pflicht des/der Bürgermeister:in zur besonderen Sorgfalts- bzw. Aufsichtspflicht im Rahmen der Gesamtverantwortung**